

РЕШЕНИЕ

№ 5504

гр. София, 29.09.2021 г.

В ИМЕТО НА НАРОДА

АДМИНИСТРАТИВЕН СЪД - СОФИЯ-ГРАД, Трето отделение 2 състав, в
публично заседание на 03.06.2021 г. в следния състав:

СЪДИЯ: Евгения Иванова

при участието на секретаря Евгения Стоичкова, като разгледа дело номер **13909** по описа за **2019** година докладвано от съдията, и за да се произнесе взе предвид следното:

Производството е образувано по жалба на [фирма], ЕИК[ЕИК] , представлявано от И. К. , срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221118003483-091-001/23.04.2019 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С. при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. В. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията,мълчаливо потвърден от директор на дирекция „ОДОП,, С.,с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за периодите м. 10.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 03.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 224 001,83 лв. по фактури №32/31.10.2017 г. с начислен ДДС в размер на 84 863,50 лв., №39/30.11.2017 г. с начислен ДДС в размер на 3 763,40 лв., №57/24.01.2018 г. с начислен ДДС в размер на 127 500,00 лв., №62/31.01.2018 г. с начислен ДДС в размер на 5 513,48 лв. и №82/14.03.2018 г. с начислен ДДС в размер на 2 361,45 лв., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]. Излага аргументи за наличие на всички предпоставки за възникване направо на данъчен кредит: издадена е фактура , в която е отразен данъка , стойността на фактурата е платена по банков път,фактурите са включени в отчетните регистри и т.н . Счита за неправилно проучването на произхода на стоката , доколкото съдебната практика вкл. на СЕС , показвала че релевантна за признаване на ДК е единствено пряката доставка, по която се претендира това данъчно предимство и неоснователно се поставяли от ответника условия извън законоустановените за признаване на право на

дан.кредит. Иска се отмяна на РА и присъждане на разноски.

В съд.заседание жалбоподателя не се представлява и не взема отношение по същество на спора.

Ответника се представлява от юриск.Г. , който оспорва жалбата и моли същата да се остави без уважение , а РА се потвърди като правилен и законосъобразен . Представил е писмена защита и претендира юрисконсулско възнаграждение.

Настоящия състав на АССГ като съобрази доказателствата по делото , адм.преписка ,заклучението по съдено-счетоводната експертиза и становищата на страните намира следното :

Със Заповед за възлагане на ревизия /ЗВР/ №Р-22221118003483-020- 001/15.06.2018 г., връчена на 15.06.2018 г., издадена от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С., е възложено извършването на ревизия на [фирма] за определяне на задълженията по Закона за данък върху добавената стойност /ЗДДС/ за периодите от 01.09.2017 г. до 31.03.2018 г. Първоначалната заповед е изменена със Заповеди за изменение на ЗВР /ЗИЗВР/№Р-22221118003483-020-002/19.10.2018г., № Р-22221118003483-020-003 / 20.11.2018г. и № Р-22221118003483-020-004 / 19.12.2018 г., издадени от възложилият ревизията орган по приходите,досежно времевия обхват на ревизията.

За резултатите от ревизията е съставен Ревизионен доклад /РД/ №Р-22221118003483-092-001/29.03.2019 г.,а въз основа на него РА №Р-22221118003483-091-001/23.04.2019 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С. при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. В. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията – предмет на оспорване в настоящето производство.Срещу посочения РА е подадена жалба вх.№53-06-4570/07.05.2019г /стр.60 от делото / ,но в срока по чл.152 от ДОПК горестоящия адм.орган не се е произнесъл ,поради което съдът приема че е налице хипотезата на чл. 156 ал.4 от ДОПК .

Видно от констатациите в РД / стр.33 от делото / , Фактура №32/31.10.2017 г. е с дан.основа 424 317.50лв и ДДС в размер на 84863.50лв ,с предмет доставка на 610 бр.лиценз за комуникационен сървър / телефонна централа/ , издадена от [фирма] Към фактура №32/31.10.2017 г. е приложен списък със серийни номера на лицензи,както и фактура от предходен доставчик [фирма] ,според която последното дружество е доставило на [фирма] 650 лицензи и банково извлечение за плащане по тази фактура.

По ф-ра № 39/30.11.2017 г., с данъчна основа 18 817,00 лв. и ДДС - 3 763,40 лв. и предмет на доставката 316 броя айфони за бюро /настолни жични телефони/, с доставчик [фирма] е представена митническа декларация, за придобиване на стоката от внос, инвойс фактура, фактура за транспорт, плащане от [фирма] на 26.02.2018 г. - 9 500 евро и на 06.03.2018 г. -6 000,00 лв.

По ф-ра № 57/24.01.2018 г., с данъчна основа 637 500,00 лв. и ДДС - 127 500,00 лв. и предмет на авансово плащане за айфони, доставчик е [фирма]. Представено е платежно нареждане от 24.01.2018 г. за сумата 769 262,56 лв. /765 000,00 лв/. От авансовото плащане е извършено приспадане по фактури №63/31.01.2018 г., №64/01.02.2018 г. и №65/05.02.2018 г.

По ф-ра № 62/31.01.2018 г., с данъчна основа 27 567,40 лв. и ДДС - 5 513,48 лв. и предмет на доставката 20 броя айфони за бюро /мобилни телефони А. I. 8/, доставчик е [фирма]. Приложена е фактурата, банково извлечение, документи за придобиване

на стоката от В., - инвойс фактура, банково извлечение, purchase order и др. Плащане от [фирма] на 29.05.2018 г. - 88 500,00 лв.

По ф-ра № 63/31.01.2018 г., с данъчна основа 0,00 лв. и ДДС - 0,00 лв. / приспадна аванс 144 930,80 лв. от ф-ра № 57/24.01.2018 г.; авансът е изчерпан с ф-ра 64 и ф-ра 65/ и предмет 100 броя айфони, /мобилни телефони/доставчик е [фирма].

По ф-ра № 64/01.02.2018 г., с данъчна основа 0,00 лв. и ДДС - 0,00 лв. / приспадна аванс 216 326,67 лв. от ф-ра № 57/24.01.2018 г./ и предмет 151 броя айфони, доставчик е [фирма].

По ф-ра № 65/05.02.2018 г., с данъчна основа 0,00 лв. и ДДС - 0,00 лв. / приспадна аванс 275 855,10 лв. от ф-ра № 57/24.01.2018 г./ и предмет 230 броя айфони, доставчик е [фирма].

По ф-ра № 82/14.03.2018 г., с данъчна основа 11 807,25 лв. и ДДС - 2 361,45 лв. и предмет 273 броя айфони за бюро /настолни жични телефони/, доставчик е [фирма] - приложена е фактурата и банкови извлечения за получено плащане от [фирма]. Приложени са доказателства за придобиване на стоката от В.- фактура, packing list, ЧМР.

При извършена проверка в информационната система на НАП е установено, че [фирма] е дерегистриран по ЗДДС на 14.12.2017 г. Дружеството не е декларирало назначаването на работници по трудово правоотношение. При извършена ревизия за определяне на задълженията на дружеството по ЗДДС за периодите от 26.07.2017 г. до 30.09.2017 г. лицето е посочило основен предмет на осъществявана стопанска дейност - търговия на едро с добавки за горива, бира, безалкохолни напитки, ядки, кафе и др. Същото има публични задължения в особено големи размери.

Липсата на доказателства за произход на стоките ,за чиято доставка се претендира възстановяване на ДДС е дало основание на органа по приходите да приеме ,че доставките не са реално осъществени и да откаже възстановяване на ДДС общо в размер на 224 001,83 лв Реалното изпълнение на доставката е едно от основните обстоятелства, което следва да бъде преценявано с оглед формирането на извод за това налице ли е или не право на приспадане на данъчен кредит за тази доставка по аргумент от разпоредбата на чл. 6, ал. 1 от ЗДДС във връзка с чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 2 от ЗДДС. С разпоредбата на чл. 6 от ЗДДС, законът определя като доставка на стока прехвърлянето на право на собственост или друго вещно право върху стока т.е наличието на доставка е първото условие за признаването на данъчен кредит. Това е така, защото с данък върху добавената стойност се облагат доставките. Понятието е легално дефинирано в чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС. Следва да се посочи, че по своята същност процесите стоки са родово определени вещи. При преценка на предпоставките за възникване на данъчен кредит при подобен род доставки следва да се съблюдават правилата на чл. 24, ал. 2 от Закона за задълженията и договорите /ЗЗД/, съгласно които собствеността се прехвърля след като вещите бъдат определени по съгласие на страните, а при липса на съгласие, след като бъдат предадени.

Удостоверяването на доставката или нейното реално осъществяване, в случаите, когато се касае за минал период спрямо този на ревизията, следва да бъде установено след анализ на резултатите от конкретната доставка при получателя.

Цитираната законова дефиниция изисква, освен фактическо наличие на резултат от осъществената доставка, удостоверяване и на обстоятелството, че получателят е придобил предмета на доставката от издателя на фактурата, по която се претендира

право на приспадане на данъчен кредит.

Възникването на правото на приспадане на данъчен кредит по ЗДДС е обусловено от:

1. качествата данъчнозадължено лице на доставчика и на получателя /вж. т. 25 от решението на СЕС по дело С-18/13/,
2. притежаването на данъчния документ от получателя - чл. 71, т. 1 ЗДДС,
3. получаването на стоките/услугите по доставката /"...действителното извършване на облагаемата сделка..." според т. 30 от решението на СЕС по дело С-642/11/ и
4. отреждането на полученото за икономическата дейност на ДЗЛ /така т. 36 от решението на СЕС по дело С-153/11/.

Отсъствието на който и да елемент от пораждащия правото на приспадане фактически състав изключва възникването на правото. Щом придобиването на правото на разпореждане като собственик със стоката /вж. чл. 14, § 1 от Директива 2006/112/ЕО и чл. 6 от ЗДДС/ и получаването на услугата /чл. 9 от ЗДДС/ са елементи от фактическия състав, пораждащ правото на приспадане, то за претендиращото данъчно предимство ДЗЛ е задължението да установи с убедителността на пълното доказване осъществяването на тези правно релевантни факти - чл. 154, ал. 1 от ГПК във вр. с § 2 от ДР на ДОПК. Съгласно константната съдебна практика наличието на фактура и счетоводното отразяване в дневници за покупки и дневници за продажби респ. СД по ЗДДС не е достатъчно условие за възникване на правото на приспадане на ДК. Индивидуализирането на вещите, за които получателят е придобил правото да се разпорежда фактически като собственик следва да се извърши по друг начин, а не чрез посочването на вида им в данъчния документ.

Видно от приложените към административната преписка доказателства, в нито едно от тях не се съдържат данни, които еднозначно да индивидуализират процесните стоки .

Доказването на реална доставка на стоки изисква установяване на обстоятелствата, че доставчикът е разполагал със стоки от същия вид и количество като фактурираните и че това количество физически е предадено на получателя. Установяването на реалното, физическото съществуване на фактурираната стока, съответно нейното предаване на получателя, предполага изследването за предходните и последващите продажби, съхранението и транспортирането на стоката, заприхождаването ѝ при получателя и т. н. Вещото лице не е отговорило на въпроса дали са стоки на склад ,поради непредставяне на доказателства за това от жалбоподателя.

С оглед формалния характер на приложените доказателства и липсата на безспорни такива в подкрепа реалността на доставката, както при ревизираното дружество, така и при прекия доставчик, органите по приходите са пристъпили към извършване на проверка на предходния доставчик [фирма]. Проверката е установила , че това дружество е deregистриран по ЗДДС на 14.12.2017 г и има установени публични задължения в особено големи размери . Не са представени доказателства за материална,техническа и кадрова обезпеченост на същото т.е не се установява наличието на потенциал у дружеството да осъществи доставки към [фирма] респ. тези стоки да са придобите от жалбоподателя в настоящия процес нагоре по веригата. Съдебната практика ,към която и настоящият съдебен състав се придържа е категорична , че за да се ползува получателя по една доставка от данъчната привилегия да приспадне платения от него ДДС е необходимо да установи на първо място ,че доставката е реално извършена , по аргумент на чл. 6, ал. 1 и чл. 9, ал. 1 от ЗДДС т.е стоките и услугите трябва да са фактически получени, за да може тази сума

на данъка да бъде приспадната. В този смисъл са и решенията на СЕС - Решение 06.12.2012 г. по дело С-285/2011 г., Решение от 31.01.2013 г. по дело С-643/11 г., Решение от 29.04.2004 г. по дело С-152/02 и др.

С оглед обстоятелството, че в случая се касае за родово определени вещи и съгласно чл.24 ал.2 от Закона за задълженията и договорите собствеността върху същите се прехвърля с определянето им по съгласие на страните, а при липса на такова, когато бъдат предадени. Не се установи наличие на приемно-предавателни протоколи, в които стоките предмет на доставките да са индивидуализирани. В хода на ревизията не са представени доказателства, които да опровергават извода на ревизиращите, че нито прекия доставчик, нито предходния доставчик притежават търговски потенциал / материална, техническа и кадрова обезпеченост / за извършване на процесната доставка. Правилен е извода на органа по приходите, че доставката единствено е документирана, без да е реално извършена. Обстоятелството дали е налице плащане по фактурата е изследвано подробно от вещото лице, но съдът намира това обстоятелство за ирелевантно, доколкото плащането не е елемент от фактическия състав за приспадане на ДДС.

Начислявайки ДДС без да е налице реална доставка какъвто е настоящият случай обуславя неправомерно начисляване на данъка и лишава жалбоподателя от право да приспадне дан.кредит като получател на доставката. Действително съдебната практика е насочена към признаване право на данъчен кредит, независимо дали ДЗЛ е проверило дали издателя на фактурата има наети работници, складове или, че разполага с технически възможности за изпълнението им / собствени или наети МПС –та/ ,дали има плащане по фактурите, регистриране касови апарати от доставчиците и т.н, без органа да е установи въз основа на обективни данни, че това лице е знаело или е било длъжно да знае, че сделката с която обосновава правото на приспадане на ДК е част от дан.измама, извършена от посочения издател или от др. стопански субект нагоре по веригата / Решение № 12375/26.09.2013г по к.а.д № 539/2013г на ВАС, Решение №16572/11.12.2013г по к.а.д № 11266/2013г на ВАС, Решение № 2364/19.02.2013г по к.а.д № 6075/2012г на ВАС, Решение на СЕС по дело С-324/11; С-80/11г; С-142/11; С-18/13. Позоваването на практиката на С. и СЕС не освобождава съда от задължението да прецени доказателствата за наличие на предпоставките за признаване на данъчния кредит по ЗДДС, първата от които е осъществяване на доставките на стоки и услуги по спорните фактури. От значение за признаване право на ДК е данъкът да е начислен правомерно, което означава да е налице данъчно събитие, т. е да е прехвърлено правото на собственост върху стоките или да са извършени услугите. Изводите на съда не са в противоречие с цитираните от жалбоподателя в жалбата му решения на СЕС, както и с други в същия смисъл, тъй като в своята константна практика СЕС приема, че право на данъчен кредит е налице само когато са извършени доставки, които обстоятелства подлежат на доказване с допустимите доказателствени средства, както в хода на ревизионното, така и в хода на съдебното производство. Именно неустановената реалност на доставките е основание да се направи извод за неправомерно начисление на данъка по смисъла на чл.70, ал.5 ЗДДС. Правилото, че за да възникне право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката, е необходимо да е налице реално осъществена доставка, важи с пълна сила по отношение на конкретните доставки. Законът не свързва правото на данъчен кредит, единствено с издаването на фактури, а поставя изискването да са налице реално осъществени доставки, което представлява

предпоставка за начисляване на данък от доставчика и съответно- за възникване право на приспадане на данъчен кредит за получателя по доставката ,каквото в случая не е налице .

По отношение на фактура № 57/24.01.2018г с данъчна основа 637 500,00 лв. и ДДС - 127 500,00 лв. и предмет на авансово плащане за айфони, доставчик е [фирма] / стр.90 от приложение №1/, следва да се има предвид ,че и в този случай е необходимо да е налице доставка на стока или услуга, за да е дължим данъкът, като нормата на чл. 25, ал. 7 от ЗДДС променя единствено момента на изискуемост на данъка, без да променя основанията, при които той е дължим/ правната норма не предвижда авансовото плащане като достатъчно и единствено данъчно събитие, което да е основание за начисляване на ДДС, при авансово плащане следва да има последваща реална доставка на стока или услуга, защото в противен случай е налице единствено паричен превод. Настоящата съдебна инстанция намира за уместно да посочи , че съгласно Решение от 21.02.2006 г. по дело С 419/02 г. разширен състав на С. е посочено, че за да стане данъкът изискуем по авансово плащане, цялата релевантна информация, засягаща данъчното събитие, а именно бъдещата доставка или изпълнения следва вече да са известни, като същото становище е застъпено и в т. 28 на Решение на СЕС от 19.12.2012 г. по дело С-549/11.. В този смисъл е и Решение от 18.07.2007 г. по дело С-277/05 г. на С.. Едно от основанията да не бъде признато правото на приспадане на данъчен кредит при авансовите плащания в случая, дори и те да са извършени в действителност, е това, че доставката на стока не е индивидуализирана чрез всички необходими релевантни за данъчното ѝ облагане елементи. Както е посочено в т. 28 от Решение на СЕС от 19 декември 2012 г. по дело № С-549/11, за да бъде ДДС изискуем преди още стоките или услугите да са били доставени, е необходимо всички релевантни елементи на данъчното събитие, т. е. бъдещата доставка на стоки или услуги, да са вече известни и следователно, в частност стоките или услугите да са точно определени в момента на авансовото плащане. Доставка е налице, когато има прехвърляне на собственост или други вещни права върху стока или извършване на услуга. Механизмът на данъка върху добавената стойност предполага наличие на реална доставка, като условие за възникване на правото на данъчен кредит, а не само документалното ѝ отразяване.

Извън анализа на предходните доставки ,органа по приходите също е дал възможност на ревизираното дружество да представи доказателства ,че стоките предмет на доставките по фактурите, за които са платени аванси са получени от последния и то именно от дружеството посочено като

пряк доставчик - [фирма]. Необходимостта от такова доказване е с оглед обстоятелството , че самото авансово плащане по един договор не е данъчно събитие по смисъла на чл. 25 от ЗДДС.

Във връзка с установяване на обстоятелството, относно наличие или липса на доставка следва да се има предвид приложението на счетоводния принцип за съпоставимост между приходи и разходи, съгласно чл. 4, ал.1, т. 4 от Закона за счетоводството. По силата на посочената разпоредба разходите, извършени във връзка с определена сделка или дейност се отразяват във финансовия резултат за периода, през който предприятието черпи изгода от тях, а приходите се отразяват за периода, през който са отчетени разходите за тяхното получаване. Следователно, когато се анализират отделните доставки, следва да се извърши проверка относно обстоятелството, дали конкретният доставчик е осчетоводил приход във връзка с реализираната доставка, както и дали е осчетоводен насрещен разход, който да бъде съпоставим на прихода и в какво се изразява (материали, разходи за труд, разходи за подизпълнител и т.н.). В настоящия казус липсват доказателства за разходите ,направени във връзка с покупката /доставката/ ,въпреки дадената възможност на вещото лице да проследи стоковия поток на дружеството през процесния период ,поради непредставяне на доказателства от страна на жалбоподателя.

Предвид това и по отношение на фактура№ 57/24.01.2018г с предмет „авансово плащане“, правилно ответника е преценил ,че данъкът е начислен без основание и е отказал признаване на право на данъчен кредит,което обуславя правилност и законосъобразност на оспорения РА №Р-22221118003483-091-001/23.04.2019 г.,издаден от орган по приходите при ТД на НАП С..

Предвид изхода от процеса жалбоподателя ще следва да заплати на ответника ,претендираното юрисконсулско възнаграждение в размер на 4770.01лв ,съгл. Чл.8 т.5 от НАРЕДБА № 1 от 9.07.2004 г. за минималните размери на адвокатските възнаграждения.

Водим от горното ,съдът

Р Е Ш И :

ОТХВЪРЛЯ жалбата на [фирма], ЕИК[ЕИК] , представявано от И. К. , срещу Ревизионен акт /РА/ №Р-22221118003483-091-001/23.04.2019 г., издаден от Т. Б. Г., на длъжност началник сектор „Ревизии” при ТД на НАП С. при ТД на НАП С. - орган, възложил ревизията, и В. В. В., на длъжност главен инспектор по приходите при ТД на НАП С. - ръководител на ревизията,мълчаливо потвърден от директор на дирекция

„ОДОП,, С.,с който на основание чл. 68, ал. 1, т. 1 от ЗДДС и чл. 69, ал. 1, т. 1 от ЗДДС за периодите м. 10.2017 г., м. 12.2017 г., м. 01.2018 г. и м. 03.2018 г. е отказано право на приспадане на данъчен кредит общо в размер на 224 001,83 лв. по фактури №32/31.10.2017 г. с начислен ДДС в размер на 84 863,50 лв., №39/30.11.2017 г. с начислен ДДС в размер на 3 763,40 лв., №57/24.01.2018 г. с начислен ДДС в размер на 127 500,00 лв., №62/31.01.2018 г. с начислен ДДС в размер на 5 513,48 лв. и №82/14.03.2018 г. с начислен ДДС в размер на 2 361,45 лв., издадени от [фирма] с ЕИК[ЕИК]

ОСЪЖДА [фирма], ЕИК[ЕИК] , представлявано от И. К. да заплати на Дирекция „ОДОП,, С. сумата 4770.01лв – юрисконсулско възнаграждение.

Решението подлежи на обжалване пред ВАС в 14-дневен срок от съобщението на страните ,че е изготвено.

СЪДИЯ: